



**ESTADO DO CEARÁ  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**

**RESOLUÇÃO Nº 649/05**  
**SESSÃO: 102ª Sessão Ordinária da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**  
**PROCESSO Nº 2/003946/2004 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 2/200410446**  
**RECORRENTE: RODOVIÁRIA RAMOS LTDA**  
**RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.**  
**CONSELHEIRO RELATOR: ALEXANDRE MENDES DE SOUSA.**

**EMENTA: MERCADORIA EM TRNSITO –  
NOTA FISCAL INIDONEA.** Declarações Inexatas impossibilitando a perfeita identificação dos produtos. A indicação da unidade de medida em “quilograma”, pelo emitente da Nota Fiscal, para expressar a quantidade do produto a ser transportado não é suficiente para caracterizar que o documento fiscal seja inidôneo. Recurso Voluntário conhecido e provido, por unanimidade de votos, para fim de reformar a decisão condenatória de 1ª Instância, julgando IMPROCEDENTE a presente ação fiscal, após rejeitar a preliminar de nulidade suscitada.

**RELATÓRIO**

O relato do auto de infração acusa o contribuinte de conduzir mercadorias com documento fiscal inidôneo, uma vez que as declarações constantes no corpo da Nota Fiscal de nº 8023, não permitiam a perfeita identificação dos produtos nela descrito.

O autuante considerou como infringidos os artigos, 16, I, “b”, 21, II, “c”, 28, 131, 169, I, todos do Decreto 24.569/97, sugere como penalidade a inserta no art. 123, III, “a”, da Lei 12.670/97.

As mercadorias apreendidas ficaram sob guarda e proteção da empresa transportadora, sendo avaliadas em R\$ 1.755,00 (um mil, setecentos e cinquenta e cinco reais).

O feito fiscal correu a revelia, conforme termo de revelia exarado as fls. 15 dos autos.

O nobre singular após analisar os motivos que deram ensejo a presente autuação declarou o feito fiscal procedente. Em seu entendimento concluiu,

que a nota fiscal em epigrafe não retratava a operação de forma correta, sendo desse modo considerada inidônea na forma do artigo 131, inciso III do RICMS.

O contribuinte sentindo-se prejudicado com a decisão, interpôs recurso voluntário, arguindo em sua defesa a ilegitimidade do sujeito passivo, por entender que a transportadora não possui vínculo algum com o fato gerador da respectiva obrigação tributária.

Que a sujeição passiva não pode recair sobre a recorrente, visto que a Lei 13.418/2003, que alterou o inciso III, do art. 16 da Lei 12.670/96, ampliou o rol dos responsáveis, onde fez constar o remetente e o destinatário, o que impede o autuante, de eleger de modo discricionário o sujeito passivo da obrigação tributária. No presente caso, o sujeito passivo da obrigação tributária, recai sobre o remetente ou o destinatário das mercadorias, nunca a transportadora.

Pede a extinção processual nos termos do art. 54, inciso I, alínea "b" da Lei nº 12.732/97, *in verbis*:

*"Art. 54. Extingue-se o processo:*

*I - Sem julgamento do mérito:*

*b) quando não ocorrer a possibilidade jurídica, a legitimidade da parte e o interesse processual".*

No mérito alega que o documento fiscal objeto da presente imputação fiscal é idôneo, que não houve omissões de indicações ou informações que impossibilitasse a identificação do produto. Que a nota fiscal 8023 atende de forma plena os requisitos exigidos pelo comando normativo do art. 170 do RCMS.

Que o autuante em momento algum registrou divergência entre a quantidade indicada no documento fiscal e a que estava sendo efetivamente transportada, ou seja, não apresentou qualquer distorção de peso das mercadorias.

O processo é encaminhado a Célula de Planejamento e Consultoria do CONAT, oportunidade em que o consultor designado após analisar os pontos abordados na peça recursal decide por ratificar a decisão de primeira instância.

É o relatório.

## **VOTO DO RELATOR**

O Fisco Estadual acusa a empresa acima identificada de transportar mercadoria acobertada pela nota fiscal nº 8023, considerada inidônea por não guardar compatibilidade com a operação efetivamente realizada.

Na primeira instância o feito foi julgado procedente.

Voluntariamente, o sujeito passivo interpõe recurso voluntário arguindo, em síntese, o seguinte:

1 - Pede inicialmente a extinção processual por ilegitimidade do sujeito passivo, nos termos do art. 54, inciso I, alínea "b" da Lei nº 12.732/97.

2 - No mérito alega que o documento fiscal é idôneo e que a descrição da nota fiscal 8023 atende as exigências da norma tributária constante do art. 170 do RICMS.

3 - Menciona algumas resoluções deste órgão de julgamento para amparar seu recurso.

4 - Pedê improcedência da acuação fiscal.

Passemos a análise dos autos.

No tocante a preliminar de extinção processual, por ilegitimidade do sujeito passivo, ressaltamos que foi decidida através de voto de desempate da presidência, como estabelece o Regimento Interno do Conselho de Recursos Tributários, declarada oralmente na própria Sessão, onde, após fundamentar seu voto, decidiu por rejeitá-la.

Quanto a preliminar subsequente suscitada, relativamente a cerceamento do direito de defesa da recorrente, em Sessão de julgamento, e tendo sido observado o empate, desta feita, a Presidência sobrestou o anúncio para outra oportunidade, em voto em separado, que viria, como veio, a fazer parte indissociável desta Resolução, que abaixo transcreveremos.

## **VOTO DE DESEMPATE DA PRESIDÊNCIA**

*Toda e qualquer discussão de ensejar viabilizar a declaração de nulidade, no Processo Administrativo Tributário, no Estado do Ceará, se ampara em trílice vertente, qual seja: 1) atos praticados por autoridade incompetente; 2) atos praticados por autoridade impedida; 3) atos praticados em preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais.*

*Na presente quíziã, ao menos fez menção, em sessão de julgamento, de que cogitaria de incompetência ou impedimento dos agentes do Fisco, que promoveram o procedimento de fiscalização. Oportuno dizer da desnecessidade de enfocar os aspectos que não foram atacados em sustentação oral.*

*Cingindo-se ao exame dos aspectos lustrados no enfoque da Ampla Defesa e do Contraditório para amoldar pleito de nulidade, escoramo-nos em entendimento que já temos firmado, ora passamos a delinear:*

**FASE CONTENCIOSA**  
**Procedimento & Processo**

*Preambularmente, temos de pronto em considerar: o momento em que o agente fiscal promoveu a autuação do recorrente, até aí, não se poderia cogitar-se da instauração de um Processo (Administrativo Tributário), mas de um mero PROCEDIMENTO. Até o final de todo exame ou levantamento que resulte de lavratura de auto de infração, não há que se falar em processo, cumpre-se vários atos, vários procedimentos.*

*A lavratura do Auto de Infração, se ocorrer é o resultante de um ato e é procedimento que deriva do "conjunto de atos interligados e coordenados, para a obtenção da decisão de uma controvérsia ocorrida no âmbito administrativo" - DEJALMA DE CAMPOS. In Direito Processual Tributário, p18 Atlas, 1993 - que se chama processo administrativo.*

*Ora, o cerceamento do direito na ênfase argumentativa do não atendimento aos princípios constitucionais da Ampla Defesa e do Contraditório é matéria de garantia processual, posto que é neste - no processo -, que se outorga, que se dá, que se confere a garantia, como assinala a Constituição do Brasil:*

**Art. 5º, LV, da CF/88-**

*"Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes".*

*A possibilidade de que à vista de certo lapso de tempo, providências e/ou documentos ensejaram na impossibilidade ou indisponibilidade de implementação/apresentação, na fase denominada procedimento, não autoriza ter sido maculada a garantia constitucional da ampla defesa ou a relativa ao contraditório.*

*Por outro giro, demonstradas as providências adotadas, as quais fazem prova em favor do recorrente, e trazidos ao processo, com as mesmas exercite-se o contraditório produzido a ampla defesa, assegurada constitucionalmente e, certamente, de tais provas não poderia o Julgador, de qualquer instância, deixar de considerar.*

*Boa distinção fez VITTOEIO CASSONE para indicar que:*

- a) *"Procedimento Administrativo Fiscal - ocorre em lançamento não impugnado pelo sujeito passivo, exaurido com o pagamento do montante do tributo".*
- b) *"Processo Administrativo Fiscal - instaura-se no momento em que o lançamento é impugnado pelo sujeito passivo".*

*É concluí lapidaramente:*

*"Se não houver pretensão (do Estado) resistida (pelo sujeito passivo), não se instaurará processo algum. Mesmo em caso de lavratura de auto de infração, se o contribuinte o reputar correto, e paga, não haverá pretensão resistida".*

RUBENS GOMES DE SOUSA, co-autor principal do anteprojeto que resultou no **Código Tributário Nacional - CTN** - colocou, a questão nestes termos - *Procedimento Tributário, Revista dos Tribunais, 1978, p.368-409:*

*"Falar de procedimento fiscal é falar de lançamento, Lançamento é, em tese, o objetivo do procedimento fiscal. Para efeitos práticos, procedimento tributário e lançamento são a mesma coisa. [...] Procedimento, em direito, como em qualquer outra ciência, pode ser latinizado como **modus procedendi**, ou como maneira de proceder".*

### **FASE DE INSTRUÇÃO E FASE CONTENCIOSA**

**Art. 50. Instaura-se a relação contenciosa administrativa pela impugnação à exigência do crédito ou pela revelia." Lei nº 12.732/97**

Pode-se vislumbrar com perfeita nitidez o momento em que ocorrem os atos de instrução e o alvorecer da relação contenciosa, sob distintas fases: Uma precedente, outra conseqüente. Não correrá a fase contenciosa, se desta não resultar de procedimentos de instrução que vise apurar fatos e situações.

Pertinente considerar rotina das mais contumazes é o de verificação de situações atinentes à regularidade fiscal de contribuintes, na fiscalização de mercadorias em trânsito. Requer que os documentos apresentados por condutores de mercadorias guardem estrita correspondência entre remetentes e destinatários contribuintes - é, por conseguinte, o dia-a-dia de parte da rotina dos órgãos fiscais que se exemplifica no chamamento do contribuinte para que, havendo possibilidade fática e jurídica, possa, no prazo assinalado, apresentar prova da regularidade da situação. Se isto ocorre, exaure-se, ou faz encerrar procedimentos.

Exemplo outro e mui comum é relativo a apresentação do cumprimento de obrigações acessórias, por ex., uma vez implementadas, exaure também o procedimento.

Procedimento de fiscalização não se instaura na fase contenciosa, mas é fase preambular, em que as informativas poderão vir a formar, ao final da ação fiscal, no processo administrativo tributário. Em tese, é possível que o desenrolar de uma ação fiscal possa se concluir sem que haja de auto infração, desde que apurado que o contribuinte cumpriu com todas as suas obrigações - principal e acessórias - regularmente. Assim agindo, impossível detectar infração à legislação tributária.

Como bem demonstrou pela distinção de **CÓSSONÉ**, muitas das vezes, lavrado o auto de infração, o contribuinte comparece a repartição fiscal, e no prazo, efetua a liquidação ou parcelamento do crédito tributário, daí inexistir processo

algum. Mas um procedimento que apurou crédito tributário prontamente reconhecido e liquidação, por força de parcelamento.

A esse propósito, lembra **IVES GRANDA DA SILVA MARTINS**, in *Do Lançamento - Caderno de Pesquisas Tributárias*, v.12 p.32 SP:CEU/SP e *Resenha Tributária*, 1987.

*"O lançamento é ato final de procedimento preparatório. É pois um ato e um procedimento, explicitando o art. 142 do CTN as linhas mestras do que seja o ato e que seja o procedimento que no ato se encerra".*

Dedução assaz pertinente, sem que doutrina se poste em contrário é que:

***NEM TODO PROCEDIMENTO GERA PROCESSO  
TODO PROCESSO CONTÉM PROCEDIMENTO***

Em firmando comparação com o inquérito realizado pela polícia judiciária, é este um instrumento de instrução. Há de se ter por deflagrado e suas garantias constitucionais quando se transfere para o exame do órgão jurisdicional. Idêntica forma observa que, havendo *contraditã*, havendo impugnação ou operando-se a revelia, "nasce" o processo administrativo (tributário), para o qual não há razão de permanecer no órgão de origem, remetendo-se ao órgão julgador, porque se inaugura um lide, um litígio, uma contenda administrativa. Logo, tramita do órgão que instruiu o procedimento para o órgão de julgamento que é o Contencioso Administrativo Tributário, podendo deste a aquele retornar, se melhor instrução necessitar.

Serve de ligação a quantos têm o ofício de julgar processos ou de atuar em colegiados de instâncias recursais o legado do grande mestre civilista **PONTES DE MIRANDA**, ao lecionar:

*"Ao estudar o sistema das nulidades, deve o interprete ter em vista a maior preocupação do legislador para com a salvação do processo do que, propriamente, com a nulidade".*

A rigor, a nulidade procede exame do mérito. Entretanto, não significa que devemos nos aferrar na busca da nulidade sob o escopo de "matar" o processo. A este propósito, lembra-nos **ROGÉRIO LAURIA TUCCI**:

*"O que surpreende o leitor do Código de Processo Civil é que, onde se trata das nulidades, a lei mais se preocupa com, as regras jurídicas contrárias à nulidade, ou a sua decretação, traduzindo bem o propósito de salvar o processo".*

**"EX POSITIS"**

Resta-me em face de todas as observações que efetuamos, no que tange à apreciação da matéria e entendendo, como de fato passo a entender, como não transcorrido o cerceamento de defesa, manifestar, como ora manifesto-me, em voto de desempate, inclinando-me pelo conhecimento do recurso, no que se inferiu à nulidade, negando-lhe provimento para determinar o RETORNO do processo a reexame em sede de novo julgamento em 2º Instância.

Alfredó Rogério Gomes de Brito  
**PRESIDENTE DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO**

Superada a fase das nulidades suscitadas passamos a análise de mérito.

Inicialmente convém fazer algumas considerações quanto aos motivos que levaram os agentes fiscais a declarar a inidoneidade do documento fiscal objeto da presente contenta, no caso, a nota fiscal de nº 8023, emitida por A G GLATZ INDUSTRIA TEXTIL LTDA.

Segundo os agentes fiscais a nota fiscal 8023 foi considerada inidônea por omitir indicações que impossibilitassem a perfeita identificação da operação, ou ainda, contenha declarações inexatas, nos termos do art. 131, incisos I e III do Decreto 24.569/97.

A análise que se pode extrair da Nota Fiscal 8023, é de que as indicações apresentadas no corpo da nota não invalidam a operação realizada. Por se tratar de saldo de estoque, as mercadorias foram descritas da forma como foi comercializada, (saldo coleção de verão). A empresa destinatária não adquiriu as mercadorias com base em modelos ou referências, mas em quilo, sob forma de saldo, divididas em lotes de mercadorias.

Desse modo à indicação da unidade de medida em quilograma, utilizada pelo emitente para expressar a quantidade dos produtos a serem transportadas não é suficiente para caracterizar que o documento fiscal seja inidôneo e assim tornar a operação sem validade jurídica.

Por tudo exposto, após rejeitar a preliminar de extinção argüida pela recorrente, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe provimento, no sentido de modificar a decisão condenatória prolatada em 1ª Instância, decidindo-se pela **IMPROCEDÊNCIA** da acusação fiscal, em desacordo com o parecer da douta Procuradoria Geral do Estado.

**É o voto.**

**DECISÃO:**

Vistos e discutidos e examinados o presente processo, em que é **RECORRENTE RODOVIARIA RAMOS LTDA, e RECORRIDO CELULA DE JULGAMENTO 1ª INSTANCIA,**

**RESOLVEM**, os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, após rejeitar a preliminar de nulidade argüida pelo representante legal da autuada, em sustentação oral, resolve, também por decisão unânime, conhecer do recurso voluntário, dar-lhe provimento, para reformar a decisão condenatória proferida pela 1ª Instância, julgando IMPROCEDENTE a acusação fiscal, nos termos do voto do relator, contrariamente ao parecer da douda Procuradoria Geral do Estado, Presentes para apresentação de defesa oral, os representantes legais da autuada, Dr. Fernando Augusto de Melo Falcão, Dra. Talita Lima Amaro, acompanhados do estagiário Sr. Ivan Lúcio de Andrade Falcão Junior.

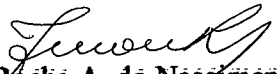
**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 22 de 09 de 2005.

  
Dr. Alfredo Rogério Gomes de Brito  
Presidente

  
Dr. Alexandre Mendes de Sousa  
Relator

  
Dr. Jose Gonçalves Feitosa  
Conselheiro

  
Dr. Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
Conselheiro

  
Dra. Fernanda Rocha A. do Nascimento  
Conselheira

  
Dra. Ana Maria Martins Timbo Holanda  
Conselheira

  
Dr. Frederico Hozanan de Castro  
Conselheiro

  
Dra. Helena Lucia Bandeira Farias  
Conselheira

  
Dr. Vito Simón de Moraes  
Conselheiro

Presentes

  
Dr. Mattens Viana Neto  
Procurador do Estado